

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA  
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Srovnání účetních výkazů dle české legislativy a US GAAP

Confrontation of the Financial Statements according to the Czech Legislation and  
the US GAAP

Student: Šárka Matějová

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Hana Bartková, Ph.D.

Ostrava 2008

Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou práci vypracovala samostatně.  
Dne:

Šárka Matějová

Úvod .....	4
1 Účetní výkazy podle české legislativy .....	5
1.1 Právní rámec sestavování účetních výkazů .....	5
1.2 Účetní závěrka .....	5
1.3 Účetní výkazy .....	6
1.4 Rozvaha .....	6
1.4.1 Aktiva .....	6
1.4.2 Pasiva .....	9
1.5 Výkaz zisku a ztráty .....	12
1.6 Příloha k účetním výkazům .....	16
1.6.1 Komentář k výkazům .....	16
1.6.2 Cash flow – výkaz o peněžních tocích .....	17
1.6.3 Přehled o změnách vlastního kapitálu .....	18
2 Účetní výkazy podle US GAAP .....	19
2.1 US GAAP .....	19
2.2 Účetní zásady .....	19
2.3 Účetní výkazy .....	20
2.4 Formální úprava .....	21
2.5 Rozvaha .....	21
2.5.1 Aktiva (Assets) .....	21
2.5.2 Závazky a jmění (liabilities and shareholders' equity) .....	23
2.6 Výkaz zisku a ztráty .....	25
2.7 Výkaz nerozděleného zisku .....	28
2.8 Výkaz cash flow .....	28
2.9 Příloha .....	29
3 Srovnání účetních výkazů dle české legislativy a US GAAP .....	30
3.1 Základní rozdíly obou způsobů účtování .....	30
3.2 Provázanost s daňovým systémem .....	30
3.3 Srovnání účetních výkazů .....	31
3.3.1 Rozvaha .....	31
3.3.2 Výkaz zisku a ztráty .....	34
3.3.3 Výkaz cash flow .....	34
3.3.4 Výkaz nerozděleného zisku (výkaz o změnách vlastního kapitálu) .....	34
3.4 Shrnutí .....	35
Závěr .....	36
Seznam použité literatury .....	37

## Úvod

V bakalářské práci se zabývám účetními výkazy a jejich obsahovým vymezením, jak je určeno českými právními předpisy a účetními standardy používanými ve Spojených Státech Amerických, známých pod zkratkou US GAAP. Jsou zdůrazněny hlavní rozdíly mezi oběma styly účtování, jejich právní základ i provázanost se systémem daňovým. Jednotlivé položky hlavních účetních výkazů, tedy rozvahy a výkazu zisku a ztráty, jsou detailně rozebírány a srovnávány.

První část práce se zabývá českou úpravou účetnictví, vymezením a charakteristikou jednotlivých výkazů a jejich položek, tak jak jsou stanoveny ve vyhlášce 500/2002 Sb., která je prováděcím předpisem zákona o účetnictví. Je poukázáno na velmi úzkou vazbu mezi daňovým a účetním systémem, na něž navazuje nemožnost variabilního chování účetní jednotky v oblasti sestavování účetních výkazů, na přesné vymezení a určení jednotlivých položek výkazů.

V druhé části je představen účetní styl podle Všeobecně uznávaných účetních standardů, známých pod zkratkou US GAAP. Jsou zde uvedeny zásady, kterých je nutno se při sestavování výkazů řídit. Účetní výkazy rozvahy a výkaz zisku a ztráty jsou rozebírány podle minimální klasifikace, která je v US GAAP uvedena.

V prvních dvou částech jsou teoreticky vymezeny základní pojmy a další souvislosti mezi účetnictvím a ostatními kategoriemi.

Závěrečná část srovnává oba účetní styly, jejich zásadní odlišnosti v sestavování výkazů, jejich obsahovém vymezení atd. V této části je použita metoda komparace při srovnání účetních zásad v České republice a v USA.

Cílem bakalářské práce je vzájemné srovnání účetních výkazů podle české právní úpravy a podle US GAAP.

# 1 Účetní výkazy podle české legislativy

## 1.1 Právní rámec sestavování účetních výkazů

Česká legislativa nedává účetním jednotkám příliš možností k variantním řešením sestavování účetních výkazů. Jedním z důvodů je fakt, že účetní výkazy slouží jako podklad pro vyměření daně z příjmů.

Účetní jednotky jsou povinny řídit se zejména zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů. K tomuto zákonu se vztahuje vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. Dalším pramenem jsou České účetní standardy pro podnikatele, kteří účtují podle vyhlášky 500/2002 Sb. Na účetní jednotky, které jsou obchodními společnostmi a které jsou emitentem cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie se vztahují rovněž nařízení Evropské komise o používání Mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS při sestavování účetní závěrky.

## 1.2 Účetní závěrka

Účetní závěrka je nedílný celek a tvoří ji rozvaha (balance), výkaz zisku a ztráty a příloha, která vysvětluje a doplňuje informace obsažené v rozvaze a výkazu zisku a ztráty. Účetní závěrka může zahrnovat i přehled o peněžních tocích nebo přehled o změnách vlastního kapitálu. Účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví tak, aby účetní závěrka sestavená na jeho základě podávala věrný a poctivý obraz o předmětu účetnictví a finanční situaci podniku, tj. věrný a poctivý obraz o majetku, závazcích, vlastním kapitálu a o nákladech, výnosech a výsledku hospodaření.<sup>1</sup>

Společnosti, které nejsou akciovými společnostmi a nemají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem mohou sestavovat účetní závěrku ve zjednodušeném rozsahu.

---

<sup>1</sup> RYNEŠ, P. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka pro podnikatele 2004*, 1. vyd. OSTRAVA: Anag, 2004. 800 s. ISBN 80-7263-204-3, s. 26.

### **1.3 Účetní výkazy**

Účetní výkazy se sestavují a vyplňují v českých korunách a měrnou jednotkou jsou celé tisíce Kč. V počáteční rozvaze za dané účetní období se údaje u jednotlivých položek musí rovnat údajům uvedených v konečné rozvaze za předcházející období. V rozvaze a výkazu zisku a ztrát musí platit základní účetní vazby, tj. rovnost mezi položkami celkových aktiv a pasiv a rovnost výsledku hospodaření uvedeném v rozvaze a ve výkazu zisku a ztrát.

Každá z položek účetních výkazů obsahuje informaci o výši této položky uvedené za bezprostředně předcházející účetní období. Položky rozvahy a výkazu zisku a ztrát se označují kombinací velkých písmen latinské abecedy, římských číslic a arabských číslic a názvem položky. Při sestavování výkazů ve zjednodušeném rozsahu se používají pouze velká písmena latinské abecedy a římské číslice.

### **1.4 Rozvaha**

Rozvaha neboli balance je základním finančním výkazem podniku, jehož hlavní funkcí je poskytovat informace o stavu majetku a jeho zdrojů různým uživatelům (věřitelé, stát, banky aj.). Sestavuje se vždy k určitému datu. Dělí se na aktiva a pasiva. Aktiva zobrazují údaje o majetku podniku na straně jedné a pasiva představují způsoby jeho finančního krytí na straně druhé v peněžním vyjádření k určitému dni (rozvahový den). Základní bilanční pravidlo, které platí při sestavení každé rozvahy, říká, že strana aktiv se musí rovnat straně pasiv, neboli majetek podniku musí být roven zdrojům na pořízení tohoto majetku. Aktiva a pasiva se v rozvaze zobrazují buď ve dvou sloupcích (tzv. T-forma), kdy jsou aktiva zobrazena na levé straně a pasiva na pravé, nebo jsou položky zobrazeny pod sebou.

#### **1.4.1 Aktiva**

Aktiva představují majetek účetní jednotky. Základním znakem aktiv je jejich schopnost přinést podniku ekonomický prospěch. Ve finančním řízení podniku se aktiva člení na aktiva krátkodobá, neboli oběžná, a aktiva dlouhodobá (neoběžná). Základním rozlišovacím kritériem je stupeň likvidnosti jednotlivých položek aktiv, tj. délka doby nutná k jejich přeměně na peněžní prostředky. Za krátkodobá aktiva se považují peněžní prostředky a další položky aktiv, jejichž likvidnost je kratší než jeden rok. Ve srovnání s aktivy krátkodobými se u dlouhodobých aktiv předpokládá, že jejich přeměna na peněžní prostředky

je delší než jeden rok. Řazení dle likvidity jednotlivých položek je použito i v samotném výkazu rozvaha, položky jsou zde totiž řazeny od nejméně likvidních po nejlikvidnější, tedy od dlouhodobého nehmotného majetku po peníze.

Významným hlediskem klasifikace aktiv je jejich členění na aktiva peněžní a nepeněžní. Do peněžních aktiv se zahrnují peněžní prostředky (v hotovosti či na účtech) a položky, které představují právo na získání peněžních prostředků (pohledávky za odběrateli). Do nepeněžních aktiv se zahrnují dosud nespotřebovaná aktiva, jejichž ekonomický prospěch nebyl dosud spotřebován.<sup>2</sup>

### **Pohledávky za upsaný základní kapitál**

V rozvaze značeny písmenem „A“. Pohledávky za upsaný základní kapitál představují pohledávky za upisovateli, společníky a členy družstva plynoucí z povinnosti splatit vklad do základního kapitálu a upsané nesplacené akcie.

### **Dlouhodobý majetek**

V rozvaze se nachází pod písmenem „B“. Má dlouhodobý charakter (slouží podniku déle než 1 rok) a relativně stálou podobu. Během používání se postupně opotřebovává a to jak fyzicky tak morálně. Je dále rozdělen dle povahy majetku na dlouhodobý nehmotný majetek, dlouhodobý hmotný majetek a dlouhodobý finanční majetek. Určení pořizovací ceny dlouhodobého majetku je od 1. 1. 2003 plně v kompetenci účetní jednotky, která si tyto limity stanoví vnitropodnikovým předpisem. Částky uvedené níže vycházejí ze zákona o daních z příjmů č. 586/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, konkrétně § 26 Odpisy hmotného majetku a § 32a Odpisy nehmotného majetku.

Dlouhodobý nehmotný majetek („B.I.“) je charakterizován nehmotnou podstatou a pořizovací cenou vyšší než 60. 000,- Kč. Tato položka obsahuje zřizovací výdaje, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software, ocenitelná práva, goodwill s dobou použitelnosti delší než jeden rok, povolenky na emise a preferenční limity, technické zhodnocení (při dodržení zákonem stanovených podmínek) aj.

Dle zákona o daních z příjmů je finanční hranice pro určení dlouhodobého hmotného majetku („B.II.“) 40. 000,-. Jeho dalším znakem je hmotná podstata a skutečnost, že není

---

<sup>2</sup> DOLEŽAL, J. a kol. *Finanční účetnictví*, 1. vyd. PRAHA: Grada, 1992. 304 s. ISBN 80-85623-10-2, s. 64.

určen k jednorázové spotřebě. Tato složka aktiv obsahuje pozemky, stavby, samostatné movité věci a soubory movitých věcí, pěstitelské celky trvalých porostů, základní stádo a tažná zvířata, umělecká díla, která nejsou součástí stavby atd.

Dlouhodobý finanční majetek („B.III.“) je typem finančního majetku u něhož předpokládaná doba držby, realizace nebo splatnosti přesahuje 12 měsíců. Do dlouhodobého finančního majetku spadají zejména cenné papíry a podíly na majetkové účasti (cenné papíry a podíly v podnicích ovládaných a řízených či pod podstatným vlivem), další (realizovatelné) cenné papíry a podíly, dluhové cenné papíry držené do splatnosti (splatnost přesahuje horizont 1 roku od data pořízení).<sup>3</sup>

### **Oběžná aktiva**

Nachází se pod písmenem „C“, je určen k zajištění provozní činnosti podniku, ve výrobě se spotřebovává (předává svou hodnotu do nových výrobků), mění často svou podobu, tzv. „obíhá“. V rozvaze se dělí na zásoby, dlouhodobé pohledávky a krátkodobé pohledávky.

Zásoby („C.I.“) se v podrobnějším členění rozvahy dělí na materiál, nedokončenou výrobu a polotovary, výrobky, zvířata, zboží a poskytnuté zálohy na zboží. Základní charakteristikou této rozvahové položky je její jednorázová spotřeba v průběhu výrobního procesu.

Pojmem „pohledávka“ se rozumí právo věřitele žádat určité plnění (peníze, věci) po dlužníkovi. Základním kritériem jejich dělení je doba splatnosti. Za dlouhodobé pohledávky („C.II.“) se považují ty, jejichž doba splatnosti je delší než 1 rok. Dle rozvahy se dělí na pohledávky z obchodních vztahů, pohledávky spojené s ovládáním a řízením podniku či podniku pod podstatným vlivem, pohledávky za společníky, členy družstva a za účastníky sdružení, dlouhodobé poskytnuté zálohy, dohadné účty aktivní, jiné pohledávky a také odložená daňová pohledávka. Krátkodobé pohledávky („C.III.“) jsou charakterizovány dobou splatnosti kratší než 12 měsíců. Jejich rozdělení v rozvaze je velmi podobné jako u pohledávek dlouhodobých. Nově se objevují pohledávky za orgány státní správy a to konkrétně ze sociálního zabezpečení a zdravotního pojištění.

Krátkodobý finanční majetek („C.IV.“) se vykazuje v položkách peníze, účty v bankách, krátkodobé cenné papíry a podíly a pořizovaný krátkodobý finanční majetek. V položce peníze je zahrnuta peněžní hotovost v pokladně, šeky, poukázky k zúčtování a

---

<sup>3</sup>RYNEŠ, P. *Podvojný účetnictví a účetní závěrka pro podnikatele 2004*, 1. vyd. OSTRAVA: Anag, 2004. 800 s. ISBN 80-7263-204-3, s. 132.



ceniny. Krátkodobé cenné papíry a podíly jsou určeny k prodeji do 1 roku popřípadě v době pořízení splatné do 1 roku. Patří zde i nakoupené cenné papíry úvěrového charakteru, jež má podnik v držení převážně za účelem obchodování s nimi (obligace, vkladové listy, pokladniční poukázky aj.

### **Časové rozlišení**

Podstatou časového rozlišení („D.I.“) jsou účetní operace sloužící k zajištění časové shody výnosů a nákladů za účelem výpočtu výsledku hospodaření. Náklady příštích období představují v aktivech rozvahy vyšší majetku, který byl v běžném účetním období spotřebován, ale jehož spotřeba se váže až k budoucím obdobím. V komplexních nákladech příštích období jsou zaúčtovány náklady, jež se sledují ve vztahu k danému účelu, např. náklady na přípravu a záběh výkonů a náklady na výzkum a vývoj (pokud se časově rozlišují), náklady na dlouhodobou propagaci, náklady za předzásobení (na skladování). Příjmy příštích období zvyšují aktiva o peněžní částky, které podnik ke dni sestavení účetních výkazů neobdržel, ale které jsou výnosem běžného období, aniž jsou zachyceny jako pohledávka.

#### **1.4.2 Pasiva**

Pasiva vyjadřují způsob, jakým byla nabyta aktiva. Skládají se z vlastních a cizích zdrojů.

#### **Vlastní zdroje**

Vlastní zdroje jsou vlastní kapitál (případně vlastní jmění), jiné vložené zdroje ve formě fondů, zdroje získané z dotací či darů, ziskové fondy a hospodářské výsledky převedené z minulých let. Jsou vyjádřením způsobu nabytí aktiv buď od zakladatelů či zřizovatelů vkladem, či vzdáním se podílu na vyplacení dosažených kladných hospodářských výsledků, dotací nebo darem.

Položka základní kapitál („A.I.“) obsahuje kromě samotného základního kapitálu i změny tohoto kapitálu a vlastní akcie a vlastní obchodní podíly jednotky. Ze zákona povinnou položkou je základní kapitál. Povinnost utvořit základní kapitál a jeho výše je stanovena v obchodním zákoníku (zákon č. 513/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů). Podle tohoto zákoníku je základní kapitál peněžní vyjádření souhrnu peněžních i nepeněžních vkladů všech

společníků do základního kapitálu společnosti, který musí být vyjádřen v jednotkách české měny.

Kapitálové fondy („A.II.“) tvoří emisní ážio, ostatní kapitálové fondy, oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků a oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách. Emisní ážio vzniká v souvislosti se zvyšováním základního jmění kapitálové společnosti upsáním dalších akcií u akciové společnosti či dalšími vklady u společnosti s ručením omezeným. Je tvořeno rozdílem mezi nominální a prodejní cenou akcie či vkladu. Ostatní kapitálové fondy představují kapitálové vklady ve formě peněžní i nepeněžní, které nejsou určeny ke zvýšení základního jmění společnosti. Rovněž se zde evidují přijaté dary a kapitálové dotace. Oceňovací rozdíly z přecenění majetku a závazků představují možnost podniku upravit vlastní jmění o zvýšení či snížení hodnoty majetku či závazku. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách se použijí tehdy, vyžaduje-li obchodní zákoník ocenění obchodního jmění při zániku jedné účetní jednotky a vzniku jiné.

Položka rezervní fondy, nedělitelný fond a ostatní fondy ze zisku („A.III.“) obsahuje fondy vytvořené dle obchodního zákoníku, popřípadě stanov, společenské smlouvy, zakladatelské smlouvy či listiny nebo podle zákona o statním podniku. Zákonný rezervní fond (u družstev nedělitelný fond) je fond, jenž je ze zákona povinna zřídit kapitálová společnost. Zákonem je určena jen jeho minimální výše. Pokud podnik tvoří rezervní fond jen do tohoto daného limitu je určen pouze na krytí ztráty. Statutární a ostatní fondy jsou fondy, které jsou tvořeny ze zisku podle vnitřních pravidel hospodaření.

Výsledek hospodaření minulých let („A.IV.“) může obsahovat buďto nerozdělený zisk minulých let, tedy zisk, který společnost ponechala v podniku na samofinancování, a nebo také neuhrazenou ztrátu minulých let, tato položka zůstává společnosti jako jakýsi dluh, který bude uhrazen v období, kdy společnost dosáhne zisku.

Výsledek hospodaření běžného účetního období („A.V.“), tato položka se uvádí buďto v kladných číslech, pokud společnost dosáhne zisku, či v číslech záporných, pokud je výsledek hospodaření ztráta. Tato položka se musí shodovat s položkou výkazu zisku a ztráty.

### **Cizí zdroje**

Cizí zdroje jsou současné povinnosti účetní jednotky, které přinášejí společnosti ekonomický prospěch, které vznikly jako důsledkem minulých skutečností a při jejichž vypořádání se očekává odliv prostředků.

Rezervy („B.I.“) představují zadržené částky z dosud nevykázaného zisku, čímž snižují výši zisku vykázanou za dané období. V rozvaze jejich tvorba vyjadřuje očekávané, budoucí snížení ekonomického prospěchu.<sup>4</sup> Rezervy podle zvláštních právních předpisů jsou ty, na něž se vztahuje zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění daně z příjmů. Rezerva na důchody a podobné závazky se tvoří pokud má účetní jednotka povinnost vyplácet zaměstnancům důchody nebo obdobné požitky. Rezerva na daň z příjmů se vykazuje pokud okamžik sestavení účetní závěrky předchází okamžiku řádného vyčíslení daňové povinnosti. Ostatní rezervy představují rezervy na garanční opravy či restrukturalizaci.

Závazky vyjadřují povinnost účetní jednotky uhradit (formou peněžních prostředků) nebo dodat zboží, poskytnout službu či jiné plnění svým věřitelům. Stejně jako pohledávky jsou děleny dle doby splatnosti na dlouhodobé a krátkodobé, mají rovněž velmi podobnou strukturu, je to logické, pokud jedné straně vznikl závazek, druhá strana má pohledávku. Dlouhodobé závazky („B.II.“) představují závazky, které k okamžiku sestavení účetní závěrky mají dobu splatnosti delší než jeden rok. Oproti položce dlouhodobé pohledávky se zde objevují položky dlouhodobé směnky k úhradě (jenž představují směnky se splatností delší než jeden rok) a vydané dluhopisy, které obsahují závazky emitenta vydaných dluhopisů. Krátkodobé závazky („B.III.“) mají dobu splatnosti jeden rok a kratší. Opět se shodují s krátkodobými pohledávkami, výjimkou jsou zde zaměstnanci, přesněji závazky k zaměstnancům, které obsahují pracovněprávní závazky společnosti. Obdobně jako u závazků dlouhodobých se i zde vyskytuje položka vydané dluhopisy.

Bankovní úvěry a výpomoci („B.IV.“) obsahují jak dlouhodobé tak krátkodobé úvěry poskytované bankovními subjekty, ale i krátkodobé finanční výpomoci (emitované dluhopisy s dobou splatnosti do jednoho roku, krátkodobé půjčky od jiných subjektů s výjimkou bank apod.).

### **Časové rozlišení**

Hlediskem pro účtování a vykazování účetních případů časového rozlišení („C.I.“) je skutečnost, že jsou současně známy jejich účel, částka a období, kterých se týkají. Výdaje příštích období představují výdaje, které jsou nákladem běžného roku, ale uhrazeny budou v

---

<sup>4</sup> KOVANICOVÁ, D., KOVANIC, P. *Poklady skryté v účetnictví, 1. díl*, 1. vyd. PRAHA: Polygon, 1995. 256 s. ISBN 80-901778-4-0, s. 48.

období příštím. Výnosy příštích období představují příjmy běžného období, které časově náleží do budoucího účetních období.

## 1.5 Výkaz zisku a ztráty

Výkaz zisku a ztráty, známý také pod názvem výsledovka, je základní součástí účetní závěrky, podává uspořádaný přehled o složkách výsledku hospodaření, nákladech a výnosech, ostatních výdajích a položkách upravujících výnosy. Zobrazuje, jakého hospodářského výsledku společnost dosáhla za sledované a předcházející období. Je rozdělen na část provozní, finanční a mimořádnou a ze všech těchto dílčích částí se zjišťuje hospodářský výsledek. Provozní a finanční výsledek hospodaření tvoří hospodářský výsledek z běžné činnosti. Podle zákona o účetnictví 563/1991 Sb., ve znění pozdějších předpisů a jeho prováděcích předpisech (zejména vyhlášky č. 500/2002 Sb.) lze tento výkaz sestavit buďto podle druhového členění, které je běžnější, nebo podle účelového členění. V následujícím textu se vychází z druhového členění, jak je uvedeno v příloze č. 2 k vyhlášce č. 500/2002 Sb.

Tržby za prodej zboží („I.“) představují výnosy účetní jednotky z opětovného prodeje nakoupených produktů. Náklady vynaložené na prodané zboží („A.“) obsahují pořizovací cenu prodaného zboží. Obchodní marži tvoří rozdíl mezi tržbami za prodej zboží a náklady na toto zboží vynaložené.

Položka Výkony („II.“) eviduje výnosy z hlavní činnosti podniku. Dělí se na tržby za prodej vlastních výrobků a služeb, změnu stavu zásob vlastní výroby (jde o nedokončenou výrobu, polotovary, výrobky a zvířata) a aktivaci (hodnota aktivovaných nákladů na zásoby a dlouhodobý hmotný či nehmotný majetek vytvořený vlastní činností).

Výkonová spotřeba („B.“) představuje náklady související s výkony podniku. Součástí je spotřeba materiálu a energie a služby, které obsahují náklady na opravu a udržování, cestovné, nájemné apod. Při-daná hodnota se skládá z položky Obchodní marže a rozdílu položek Výkony a Výkonová spotřeba.

Osobní náklady („C.“) evidují veškeré náklady spojené se zaměstnanci, společníky či členy řídicích orgánů. Konkrétně je tato položka rozčleněna na mzdové náklady, odměny členům orgánů společnosti a družstva, náklady na sociální zabezpečení a zdravotní pojištění a sociální náklady.

Daně a poplatky („D.“) obsahují veškeré daně a poplatky účetní jednotky s výjimkou daně z příjmů.

Odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku („E.“) obsahují výši účetních odpisů účetní jednotky.

Tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu („III.“) se týkají prodeje vyřazeného (nepoužívaného) dlouhodobého majetku a nadbytečné výše materiálu.

Zůstatková cena prodaného dlouhodobého majetku a materiálu („F.“) souvisí s předcházející položkou. Zde se eviduje účetní zůstatková cena prodaného majetku a materiálu. Jednoduchým výpočtem rozdílu mezi těmito položkami lze zjistit, zda byl prodej dlouhodobého majetku a materiálu ziskový či ztrátový.

Změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období („G.“) obsahuje rozdíl mezi konečným a počátečním stavem rezerv, opravných položek a komplexních nákladů příštích období.

Ostatní provozní výnosy („IV.“) jsou tvořeny zejména smluvními pokutami, úroky z prodlení, inventarizačními rozdíly atd.

Ostatní provozní náklady („H.“) jsou tvořeny stejně jako ostatní provozní výnosy smluvními pokutami, úroky z prodlení a inventarizačními rozdíly. Dále se zde evidují poskytnuté dary, ostatní pokuty a penále, odpis pohledávek, pojistné vztahující se k provozní činnosti, škody v provozní činnosti atd.

Položky Převod provozních výnosů („V.“) a Převod provozních nákladů („I.“) slouží k vykázání správné výše provozního hospodářského výsledku. Výnosy (náklady) původně zúčtované do provozní činnosti, jež do ní nepatří, se z ní pomocí těchto položek vyloučí a převedou do výnosových (nákladových) položek činnosti finanční či mimořádné.

Provozní výsledek hospodaření („\*“) představuje hlavní část hospodářského výsledku nefinančního podniku. Ve výpočtu jsou zohledněny všechny výše uvedené položky. Konkrétní postup výpočtu tohoto hospodářského výsledku je následující:

*Přidaná hodnota – osobní náklady – daně a poplatky – odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku + tržby z prodeje dlouhodobého majetku a materiálu – zůstatková cena dlouhodobého majetku a materiálu – změna stavu rezerv a opravných položek v provozní oblasti a komplexních nákladů příštích období + ostatní provozní výnosy – ostatní provozní náklady – převod provozních výnosů + převod provozních nákladů.*

Tržby z prodeje cenných papírů a podílů („VI.“) zachycují výnosy společnosti z prodeje veškerých krátkodobých i dlouhodobých cenných papírů a obchodních podílů bez ohledu na to, zda jde o podíly s podstatným vlivem či nikoliv.

Položka prodané cenné papíry a podíly („J.“) naopak eviduje hodnotu těchto cenných papírů a podílů vedenou v účetnictví. Rozdílem těchto dvou položek lze zjistit, zda se jednalo o ziskový či ztrátový prodej.

Výnosy z dlouhodobého finančního majetku („VII.“) zachycují výnosy z podílů v ovládaných a řízených osobách a v účetních jednotkách pod podstatným vlivem, výnosy z ostatních dlouhodobých cenných papírů a podílů, výnosy z ostatního dlouhodobého finančního majetku. V těchto položkách jsou zachyceny zejména dividendy, podíly na zisku, úrokové výnosy atd.

Výnosy z krátkodobého finančního majetku („VIII.“) evidují finanční majetek jenž je určen k prodeji nebo držen do doby splatnosti, která je ale kratší než jeden rok (typickým příkladem jsou státní pokladniční poukázky).

Náklady z finančního majetku („K.“) obsahují veškeré náklady, které podnik vynaložil na pořízení a držbu finančního majetku.

Výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů („IX.“) a Náklady z přecenění cenných papírů a derivátů („L.“) například vykazují změnu reálné hodnoty majetkových cenných papírů k obchodování. Přírůstek je vykazován ve výnosech z přecenění a úbytek je zachycen v nákladech z přecenění.

Změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti („M.“) obsahuje rozdíl mezi konečným a počátečním stavem rezerv a opravných položek ve finanční oblasti.

Výnosové úroky („X.“) a Nákladové úroky („N.“) evidují úroky vykázané ve věcné a časové souvislosti.

Ostatní finanční výnosy („XI.“) zachycují zejména kurzové zisky a nároky na náhrady mank a schodků na finančním majetku.

Ostatní finanční náklady („O.“) obsahují kurzové ztráty, manka, schodky a škody na finančním majetku.

Položky převod finančních výnosů („XII.“) a Převod finančního nákladů („P.“) evidují položky, které mají být zaúčtovány do jiné než finanční činnosti.

Finanční výsledek hospodaření („\*”) zachycuje hospodářský výsledek za veškeré finanční operace podniku. Postup výpočtu je následující:

*Tržby z prodeje cenných papírů a podílů – prodané cenné papíry a podíly + výnosy z dlouhodobého finančního majetku + výnosy z krátkodobého finančního majetku – náklady z finančního majetku + výnosy z přecenění cenných papírů a derivátů – náklady z přecenění cenných papírů a derivátů – změna stavu rezerv a opravných položek ve finanční oblasti + výnosové úroky – nákladové úroky + ostatní finanční výnosy – ostatní finanční náklady + převod finančních výnosů – převod finančních nákladů.*

Daň z příjmů za běžnou činnost („Q.”) je rozdělena na splatnou a odloženou daň. Splatná daň představuje aktuální daňovou povinnost účetní jednotky z běžné činnosti. Odložená daň vyplývá z rozdílů způsobených odlišným účetním a daňovým pohledem. Tyto rozdíly jsou přechodné a mohou být zdanitelné (částka bude zdaněna v budoucím období) nebo odčitatelné (částka bude odečtena od základu daně v budoucím období).

Výsledek hospodaření za běžnou činnost („\*”) obsahuje součet provozního výsledku hospodaření a finančního výsledku hospodaření po odečtení daně z příjmů za běžnou činnost. Tento výsledek hospodaření poskytuje uživatelům informace o finančním hospodaření, které je osvobozeno od jakýchkoli mimořádných jevů a vlivů.

Mimořádné výnosy („XIII.“) představují výnosy vzhledem k běžné činnosti podniku zcela mimořádné, i nahodile se vyskytující.

Mimořádné náklady („R.“) obsahují náklady vzhledem k běžné činnosti podniku zcela mimořádné.

Daň z příjmů z mimořádné činnosti („S.“) je opět rozdělena na splatnou a odloženou daň. Tato daň je vyměřena pouze z rozdílu mezi mimořádnými výnosy a náklady.

Mimořádný výsledek hospodaření („\*“) zachycuje hospodaření v činnostech, která nesouvisí s předmětem podnikání dané účetní jednotky. Je tvořen mimořádnými výnosy po odečtení mimořádných nákladů a daně.

Převod podílu na výsledku hospodaření společníkům („T.“) obsahuje nárok na podíl na zisku nebo povinnost úhrady ztráty vůči společníkům veřejné obchodní společnosti a komplementářům komanditní společnosti.

Výsledek hospodaření za účetní období („\*\*\*\*“) zachycuje celkový výsledek hospodaření již po zdanění. Je tvořen součtem výsledku hospodaření za běžnou a mimořádnou činnost po odečtení položky převod podílu na výsledku hospodaření společníkům.

Výsledek hospodaření před zdaněním („\*\*\*\*\*“) neobsahuje vypočtenou daň z jednotlivých činností. Je tvořen součtem položek provozní výsledek hospodaření, finanční výsledek hospodaření a mimořádné výnosy po odpočtu mimořádných nákladů.

## **1.6 Příloha k účetním výkazům**

### **1.6.1 Komentář k výkazům**

Příloha obsahuje podstatné informace, nezbytné pro správnou interpretaci účetních výkazů. Nemá pevně stanovenou formu, důležitá je přehlednost a srozumitelnost.

Smyslem této přílohy je komentovat, upřesňovat a doplňovat položky uvedené v rozvaze a ve výkazu zisku a ztrát. Vykázané položky nejsou opakovány, ale jsou vysvětlovány tím, že jsou k nim uváděny další nezbytné údaje (tzn. takové, které mohou ovlivnit názor uživatelů).

V opatření vydaném Ministerstvem financí jsou stanoveny základní pravidla při vyhotovování a předkládání přílohy (i zde platí možnost volby sestavování v plném nebo zkráceném rozsahu, přílohu v plném rozsahu musí sestavovat účetní jednotky, které mají povinnost mít účetní závěrku ověřenu auditorem). Dále je v opatření stanoven obsah přílohy, který zahrnuje obecné údaje, kde se uvádí popis podniku (název, sídlo, právní forma, předmět činnosti, datum vzniku společnosti, atd.), údaje o kapitálových úcastech, o počtu zaměstnanců s uvedením jejich struktury, o výši půjček, poskytnutých záruk a ostatních plnění apod. Obsah stanoví i informace o použitých účetních metodách a o aplikaci obecně uznávaných účetních zásad (použité odpisové metody, způsoby ocenění majetku, způsob stanovení opravných položek k majetku,...). Příloha by měla zahrnovat i informace o hmotném a nehmotném majetku, o pohledávkách, závazcích a vlastním jmění.<sup>5</sup>

---

<sup>5</sup> KOVANICOVÁ, D., KOVANIC, P. *Poklady skryté v účetnictví, 1. díl*, 1. vyd. PRAHA: Polygon, 1995. 256 s. ISBN 80-901778-4-0, s. 176.



### 1.6.2 Cash flow – výkaz o peněžních tocích

Tento samostatný výkaz je součástí přílohy a tvoří významnou složku finanční analýzy. Obsah výkazu je dán účelem, pro nějž se sestavuje, požadovaným rozsahem a použitou metodou výpočtu. Metoda může být přímá či nepřímá.

Při přímé metodě výpočtu se použije položka počáteční rozvahy peněžní prostředky, ke které jsou připočítávány příjmy a odečítány výdaje a na konci účetního období se stanoví konečný stav, se kterým se sestavuje konečná rozvaha.

V nepřímé metodě se výkaz sestavuje podle formuláře, ve kterém jsou jednotlivé položky členěny podle činnosti, které se týkají. Vychází se opět z peněžních prostředků na začátku účetního období. Podle platné úpravy se za peněžní prostředky považují peníze v hotovosti a na bankovních účtech.

Následuje peněžní tok z běžné a mimořádné činnosti, který se skládá z účetního hospodářského výsledku za účetní jednotku (kde zisk představuje přírůstek peněžních prostředků, tedy se znaménkem + a zisk znamená úbytek peněžních prostředků, tedy znaménko „-“) a dále z úprav hospodářského výsledku o nepeněžní operace (zda jde o přírůstek či úbytek peněžních prostředků závisí na povaze jednotlivých operací, obecně platí, že nepeněžní operace, které snižují hospodářský výsledek se v cash flow přičítají a naopak operace zvyšující výsledek hospodaření se ve výkazu odečítají). Nakonec je hospodářský výsledek upraven o změny stavu oběžných aktiv a krátkodobých závazků (jedná se o změnu stavu pohledávek, krátkodobých závazků, zásob a krátkodobého finančního majetku; zvýšení stavu aktiv znamená přeměnu peněžních prostředků na aktiva a tedy úbytek peněz, u závazků platí, že jejich zvýšení znamená přírůstek peněžních prostředků a naopak snížení (splacení) představuje úbytek prostředků).

Investiční činnost představuje nabytí stálých aktiv, jejichž nákup snižuje peněžní prostředky a výnosy z prodeje stálých aktiv, které naopak představují zvýšení prostředků.

Finanční činnost zahrnuje změnu stavu dlouhodobých závazků (jako například zvýšení či snížení dlouhodobých úvěrů, zvýšení či snížení závazků z dluhopisů, zvýšení či snížení ostatních dlouhodobých závazků) a zvýšení a snížení vlastního jmění z vybraných operací (upsání cenných papírů a účastí, přeměna dluhopisů na akcie, peněžní dary a dotace, úhrada ztráty společníky aj.)

Položka peněžní prostředky na konci období se vypočte z počátečního stavu peněžních prostředků, ke kterému se připočítají přírůstky peněžních prostředků a odečítají úbytky prostředků. Tato položka musí souhlasit s položkou Peníze vedenou v rozvaze.

### **1.6.3 Přehled o změnách vlastního kapitálu**

Přehled o změnách vlastního kapitálu podává informaci o uspořádání těchto položek a podává informaci o veškerých provedených změnách v položce vlastní kapitál za uplynulé účetní období.<sup>6</sup>

---

<sup>6</sup> AMBROŽ, J. *Účetní závěrka od A do Z*. 1. vyd. PRAHA: Koršach, 2007. 176 s. ISBN 978-80-86296-15-9, s. 23.

## 2 Účetní výkazy podle US GAAP

### 2.1 US GAAP

Generally Accepted Accounting Principles = Všeobecně uznávané účetní principy

US GAAP představují nejucelenější soubor požadavků na zveřejňování účetních výkazů, který vznikl v důsledku krachu newyorské burzy v roce 1929. Fungují na principu zvykového práva. Pravomoc vydávat tyto principy má Výbor pro vydávání účetních standardů (Financial Accounting Standards Board – FASB), který je privátní, ale všeobecně uznávanou profesní organizací. Tato organizace má 7 členů, 3 z účetní profese, 2 z průmyslu, 1 člen ze školství a 1 z vlády. Ačkoliv se zdá, že je US GAAP dobrovolný, je ve své podstatě povinný a to nejen pro americké a zahraniční společnosti, který obchodují své akcie na amerických burzách. Bez auditovaných účetních výkazů je v Americe problém získat i bankovní úvěr a auditoři mohou provádět audit pouze v plné shodě s US GAAP.

US GAAP fungují na 3 hierarchických úrovních, a to:

Fundamentální postuláty, jenž tvoří základ účetního systému USA, neexistuje jednotný přehled těchto postulátů, protože nejsou vyhlášeny právním aktem. Často se vyskytují jako základní předpoklady (koncept účetní jednotky, předpoklad trvání podniku, aktuální princip aj.) a základní zásady (opatrnost, konzistence, princip uznání výnosů aj.).

Koncepční rámec US GAAP jsou ideovým základem výkazů účetnictví. Je obsažen v obecných konceptech, které určují cíle finančního výkaznictví a požadované kvalitativní charakteristiky účetních výkazů, definují základní prvky výkazů, stanoví zásady jejich rozpoznávání. Jsou obecným východiskem při zpracování konkrétních účetních standardů.

Účetní standardy slouží jako nejnižší, nejpodrobnější úroveň regulace. Obsahují doporučené účetní postupy, v podmínkách zvykového práva jsou zevšeobecněním praxe.

### 2.2 Účetní zásady

Mezi všeobecně uznávané účetní zásady patří:

- Historická hodnota – základním pravidlem je, že veškeré účetní případy se účtují na základě historických cen, s jedinou výjimkou a tou je trvalý pokles spravedlivé hodnoty.
- Uznání tržeb – tržby musí být realizovatelné (nebo realizované) a zasloužené

- Časové shodování – výdaje se uznávají jako náklady pouze v tom období, ve kterém umožnily vznik tržeb bez ohledu na to, kdy se zaplatí.
- Plné sdělení – finanční výkaz musí obsahovat dostatečnou informaci, aby umožnila posudek a rozhodnutí rozumných uživatelů těchto výkazů. Tato zásada klade větší nároky na auditory, kteří ručí za to, že výkazy jsou takové, jaké požaduje tato zásada.
- Omezení:
  - ♦ Podstatnost – určuje vzhled a podrobnost účetních výkazů, které musejí obsahovat takové informace, které jsou podstatné pro rozhodování uživatele.
  - ♦ Cena proti užitečnosti – cena sbírání, konsolidování a vykazování informace musí odpovídat užitečnosti dané informace.
  - ♦ Průmyslové zvyklosti – určitá odvětví používají speciální praktiky, které se liší od normálních postupů.
  - ♦ Zásada opatrnosti – odhad by měl co nejméně přecenit aktiva nebo zisk. Slouží jako pomůcka při rozhodování.<sup>7</sup>

## 2.3 Účetní výkazy

Účetní výkazy poskytují jednak údaje pro potřeby vlastníků společnosti ale také i pro externí uživatele. Pod tímto širokým pojmem lze nalézt investory (současné i potenciální), věřitele, obchodní partnery, vládní instituce, zákazníky, veřejnost. Tito externí uživatelé požadují pravdivé informace o finanční pozici podniku, o výkonnosti a efektivnosti jeho činnosti a o změnách ve finanční pozici. Každý účetní výkaz by měl být srozumitelný (pro uživatele, aby na jeho základě mohl činit rozhodnutí), spolehlivý, srovnatelný (v čase) a v neposlední řadě by měl obsahovat pouze relevantní (významné) informace.

Finanční výkazy US GAAP nejsou pro podniky závazné, podnik podle svého charakteru použije vhodný vzor s položkami, které považuje za podstatné. Mezi finanční výkazy US GAAP se řadí rozvaha, výsledovka, výkaz cash-flow, výkaz nerozdělených zisků a příloha.

---

<sup>7</sup> BARTKOVÁ, H., PASEKOVÁ, M., Mezinárodní účetnictví, 1. vyd., OSTRAVA: VŠB-TU, 2006, ISBN 80-248-1181-2, 8 - 10 s.

## 2.4 Formální úprava

US GAAP nestanoví žádné požadavky na formální úpravu výkazu. Existují ovšem jistě pravidla, která se dodržují.

Hlavička výkazu obsahuje oficiální název účetní jednotky, pojmenování výkazu a datum, ke kterému je rozvaha vytvořena. Součty se provádějí směrem dolů. Nad mezi-součtovou položkou je podtržení jednoduchou čarou, konečné součty jsou podtržení čarou dvojitou (případně tučnou), hodnoty se mohou, ale nemusí prezentovat v několika sloupcích. Řádky bez čísel jsou nadpisy. Nad sloupce obsahující hodnoty se uvádí v jakých násobcích jsou čísla uvedena. První a poslední hodnoty v každém sloupci je označena znakem měny. Položky se zápornými hodnotami jsou označeny závorkami a často i vtištěny červeně.

## 2.5 Rozvaha

Rozvaha je běžný název pro výkaz, který se v angličtině jmenuje výkaz finančního stavu (the statement of financial position). Rozvaha je nejrozsáhlejším výkazem US GAAP, který se sestavuje vždy k určitému datu. Dělí se do tří hlavních částí a to majetek nebo-li aktiva (assets), závazky (liabilities) a jmění (equity).<sup>8</sup>

Jak již bylo zmíněno, US GAAP nepředepisuje formu ani obsah rozvahy. Odvíjí se od zásady úplných informací (full disclosure) a omezení podstatnosti (materiality). Zásada úplných informací požaduje, aby rozvaha obsahovala informace umožňující uživateli získat kompletní, nezkrácený a spolehlivý obraz o finanční pozici společnosti. Nadbytečnost informací či zbytečně složité informace, které by mohly vést ke zmatení uživatele či zabránit pochopení podstaty skutečnosti nejsou v rozvaze žádoucí, což vyplývá z omezení podstatnosti.

Rozvaha US GAAP se odvíjí od rovnice: Aktiva = závazky + jmění. Tato rovnice se musí vždy rovnat. Účetní případ musí být měřitelný v peněžních jednotkách, pravdivý a uvedený bez chyb a předsudků.

### 2.5.1 Aktiva (Assets)

Aktiva se dle US GAAP definují jako pravděpodobné budoucí ekonomické výhody, obdržené nebo kontrolované podnikem, které jsou výsledkem transakce nebo minulých udá-

---

<sup>8</sup> MLÁDEK, R. *Světové účetnictví III IFRS – US GAAP, 1. díl*. 1. vyd. PRAHA: Linde, 2005. 416 s. ISBN 80.7201-519-2, s. 91.

lostí. Aktiva jsou dělena do dvou hlavních skupin a to na běžná a dlouhodobá aktiva. Jednotlivé položky jsou seřazeny od nejvíc po nejméně likvidní položku.

**Běžná aktiva (Current Assets)** představují majetek podniku, u něhož se očekává spotřeba do 1 roku od pořízení. Skládají se z peněz, pohledávek, zásob, časového rozlišení a ostatních běžných aktiv. Veškeré další členění se uvádí s ohledem na významnost dané položky. Pokud je pro podnik daná položka významná, uvede se jako samostatná položka výkazu, pokud ne, lze všechny položky uvést pod souhrnným názvem.

Peníze se dále dělí na pokladnu (hotovost v pokladně), banku (peníze na běžných účtech v bance), peněžní ekvivalenty (šeky, peněžní poukázky, ceniny aj.) a krátkodobé obchodovatelné cenné papíry.

Pohledávky obsahují pohledávky z obchodního styku (pohledávky za vystavené faktury), rezervy na nedobytné pohledávky (US GAAP vyžaduje tvorbu této položky, ovšem její zveřejnění v rozvaze záleží na její významnosti, v případě zveřejnění se vykazuje jako kontrární položka k pohledávkám z obchodního styku), směnky k inkasu (liší se od pohledávky tím, že jsou podloženy podpisem a slibem zaplatit), pohledávky od spřízněných osob (definovány jako podniky ve skupině, ředitelství, akcionáře a jiné osoby, které mohou ovlivnit chod či rozhodování společnosti).

Zásoby při významnosti položky lze rozčlenit na zboží (vše co bylo nakoupeno a je určeno k dalšímu prodeji), materiál (suroviny), polotovary (řadí se zde i nedokončená výroba, US GAAP tento pojem nepoužívají, uvádějí se zde polotovary určené na další výrobu, nikoliv k prodeji) a výrobky.

Časové rozlišení lze vykazovat buďto jako celek, nebo pouze jen ty položky, které jsou významné. Konkrétně se časově rozlišují náklady příštích období (jako v českém účetnictví zahrnují například nájemné či pojistné), příjmy příštích období (veškeré pohledávky společnosti, které nesouvisí s její hlavní činností). Kurzové rozdíly a zálohy (vyplacené peníze, které budou vráceny) lze účtovat do ostatních aktiv nebo do nákladů příštích období.

Ostatní běžná aktiva zachycují ta aktiva, která nelze zařadit do předcházejících položek.

**Stálá aktiva (Fixed Assets)** obsahuje majetek společnosti, který nebude v následujícím roce spotřebován či prodán. I zde se zohledňuje významnost jednotlivých položek. Stálá aktiva se skládají z investic, dlouhodobého hmotného majetku, dlouhodobého ne-hmotného majetku a ostatních aktiv.

Investice mohou být rozčleněny na řadu položek, standardy není určeno pořadí ani jejich prezentace, důležité je, aby byly přehledné pro uživatele výkazu. Mohou se zde zobrazit cenné papíry (klasifikované na prodej nebo držené k splatnosti), dlouhodobé směnky (směnky přijaté za peníze nebo výhodu, případně obojí), půjčky a finanční rezervy (peněžní prostředky vyhrazeny pro určitý účel, nejčastěji umocňovací fondy, penzijní fondy atd.).

U dlouhodobého hmotného majetku nejsou předepsány názvy položek, každá podstatná majetková skupina musí mít srozumitelný název, který nebude skrývat podstatu majetku. Dlouhodobý hmotný majetek lze rozdělit na 3 základní skupiny: Pozemky (zde lze zařadit neupravené pozemky, pozemky držené pro výstavbu a zemědělské pozemky), budovy (obvykle jsou zde zařazeny výrobní haly, lze ale uvést podrobnou klasifikaci dle jednotlivých budov a účelu ke kterému slouží), zařízení (výrobní zařízení, která lze rozdělit dále na stroje, výrobní zařízení, přístroje, dopravní prostředky a další). V podkategoriích dlouhodobého hmotného majetku je možno dále uvádět například vnitřně vyrobený majetek, nerostné zdroje, oprávký atd.

Dlouhodobý nehmotný majetek je dělen dle zásady podstatnosti a plného sdělení. Může se zde zachytit duševní vlastnictví (patenty, licence), obchodní značky nebo názvy, licence, povolení a franšíza, kapitálový leasing, zřizovací výdaje, goodwill atd.

Ostatní aktiva obsahují majetek, který nelze vykázat v jiných položkách, například dlouhodobé náklady příštích období, odloženou daň, dlouhodobé pohledávky a jiné.

### **2.5.2 Závazky a jmění (liabilities and shareholders' equity)**

Toto označení je obsahově shodné s položkou pasiva českého účetnictví.

**Závazky (liabilities)** jsou ekonomické závazky nebo pravděpodobné závazky na základě kterých se společnost bude muset pravděpodobně vzdát ekonomických výhod v budoucnosti. Jsou tříděny do dvou hlavních skupin, na běžné (krátkodobé) závazky a dlou-

hodobé závazky. Závazky jsou uváděny v pořadí splatnosti od nejdřív splatných po nejpozději splatné.

Krátkodobé závazky (current liabilities) mají splatnost do jednoho roku. Struktura této položky není přesně stanovena. Je obvyklé, že se dodavatelé uvádějí první a ostatní položky jsou ponechány na rozhodnutí společnosti. Položka Závazky zahrnuje závazky z běžných operací. Může být dále členěna podle významnosti na závazky z obchodního styku (dodavatelské závazky, které vznikají v okamžiku převodu vlastnictví dodávky bez ohledu na fakturaci), směnky k úhradě (pohledávky podložené podepsaným slibem zaplatit), splatné dividendy (dosud nevypacené dividendy akcionářům), zálohy (přijaté peníze, které se budou vracet), časové rozlišení (záleží na významnosti jednotlivých položek, mohou být vykázány jednotlivě nebo jako skupina popřípadě uvedeny nerozlišeně od jiných závazků, řadí se zde například výnosy příštích období) zaměstnanci (položka může být detailněji rozčleněna na jednotlivé závazky se zaměstnanci spojené, například mzdy, sociální zabezpečení, zdravotní pojištění atd.), část dlouhodobých závazků současně splatná (část jistiny splatná do jednoho roku), aj.

Dlouhodobé závazky (long-term liabilities) jsou splatné v období delší než jeden rok. Struktura položky není opět přesně stanovena. Do dlouhodobých závazků se řadí dlouhodobé směnky, dluhopisy (jsou tržními cennými papíry, tedy volně obchodovatelné na kapitálovém trhu), půjčky (představují smluvní vztah mezi dlužníkem a věřitelem), závazky za leasing (obligace vzniklá při dlouhodobém pronájmu), dlouhodobé pohledávky, ostatní nepeněžní závazky (obsahuje závazky, které nevznikají z půjčování peněz), dlouhodobé nahodilosti a ostatní závazky (běžné závazky, které nelze klasifikovat jako žádná z předcházejících položek a také se zde řadí odložená daňová povinnost).<sup>9</sup>

**Jmění (Equity)** je zůstatková hodnota aktiv po odečtení závazků. Prezentován je v pořadí daném tradicí. Dělí se obvykle do čtyř hlavních skupin, nominální hodnota jmění, emisní ážio, nerozdělený zisk a obsáhlý hospodářský výsledek minulých let, ale i zde záleží na zvyklostech společnosti.

Nominální hodnota jmění (capital stock) u akciové společnosti obsahuje nominální hodnotu akcií, u jiné než akciové společnosti je zde uveden vložený kapitál. V USA je akciová

---

<sup>9</sup> MLÁDEK, R. *Světové účetnictví III IFRS – US GAAP, 1. díl*. 1. vyd. PRAHA: Linde, 2005. 416 s. ISBN 80.7201-519-2, s. 400-401.



společnost často jedinou možnou formou právnické osoby. Kmenové a prioritní akcie u akciové společnosti může nominální hodnota jmění obsahovat dvě samostatné položky, a to kmenové akcie a prioritní akcie. U neakciové právnické osoby záleží na potřebách majitelů, jaké zvolí účetní postupy a míru podrobnosti výkazů. Základní jmění ve většině států USA není povinné, US GAAP však jeho existenci připouští.

Emisní ážio (additional paid-in capital) reprezentuje rozdíl mezi nominální hodnotou akcie a hodnotou získanou při emisi.

Nerozdělený zisk (retained earnings) neviduje nerozdělený zisk zvlášť za běžné období a minulé léta. Nerozdělený zisk představuje sumu, která by mohla být teoreticky vyplacena akcionářům v podobě dividend. Fondy ze zisku obsahuje jednak svěřenecké fondy (tedy fondy s vyhrazeným majetkem, ke kterému nemá společnost volný přístup) a dále může obsahovat položku vyhrazený nerozdělený zisk, který představuje část nerozděleného zisku, která nebyla vyplacena akcionářům.

Obsáhlý hospodářský výsledek minulých let (accumulated other comprehensive income) obsahuje určité položky, které se dříve objevovaly v položce ostatní jmění. Lze zde nalézt tyto položky: Nerealizovaná ztráta z cizích měn (vazba na část výsledovky Obsáhlý hospodářský výsledek), rozdíly při provádění investic v cizích měnách, úpravy minimálních závazků za důchody atd.

Ostatní jmění (other equity) obsahuje například ostatní kapitál, který vzniká na základě transakcí s pokladními akciemi. Darovaný kapitál představuje nepeněžní dary, vklady majitelů, akcionářů či jiných osob a může být tvořen pozemky, stroji, výrobním zařízením, cennými papíry aj. Způsob ocenění tohoto majetku musí být podrobně popsán v příloze. Vlastní (pokladní) akcie představují akcie jednou emitované a zpětně koupené na trhu. Nerealizovaná ztráta na obchodovaných cenných papírech souvisí s transakcí, která se objevuje ve výsledovce při zaúčtování nerealizovaných zisků a ztrát na obchodování cenných papírů. Ostatní jmění obsahuje položky, které nelze zahrnout do žádné z předcházejících položek.

## **2.6 Výkaz zisku a ztráty**

Výkaz zisku a ztráty neboli výkaz změn finančního stavu (statement of changes in financial position, income statement, profit and loss statement) představuje změny ve jmění za určité období. Slouží zejména investorům, věřitelům a vedení společnosti k posouzení

výkonů, jejich porovnání s výkony v předcházejících obdobích a odvození možných budoucích výkonů.

I zde lze vycházet z rovnice, která již byla uvedena u rozvahy, pouze je rozšířena:  $\text{Aktiva} = \text{závazky} + \text{jmění} + (\text{tržby a zisky} - \text{náklady a ztráty})$ . I u této rovnice platí, že se musí rovnat, účetní případy musí být uvedeny v měřitelných peněžních jednotkách, pravdivě a bez chyb a předsudků a musí být v souladu se všeobecně uznanými účetními zásadami.

US GAAP vyžadují účelovou formu výkazu, který nemá standardy předepsán přesný obsah, ten se stanovuje na základě zásady podstatnosti.

V praxi fungují dvě formy výsledovky: zkrácená forma (tzv. single step) používá pouze dvě klasifikace, a to tržby a náklady. Kompletní forma (tzv. multiple step) rozděluje výsledovku jak je níže uvedeno.

Výkaz se dělí na část operační a neoperační, operační část zahrnuje hlavní činnost podniku, neoperační část se zabývá účetními případy, které nesouvisí s hlavním zaměřením účetní jednotky.

Tržby (revenue) představují navýšení aktiv nebo snížení závazků, které vyplývají z dodání zboží nebo výrobků nebo poskytování služeb v rámci hlavní činnosti jednotky.

Náklady na prodané zboží (cost of goods sold) znamenají výdaje na pořízení výrobků nebo zboží, které byly prodané v daném období.

Hrubý zisk (gross profit) představuje rozdíl mezi tržbami a výdaji na prodané zboží.

Operační náklady (operating expenses) označují všechny výdaje spojené s provozem podniku, které nejsou investice nebo pořízení výrobku, služby či zboží. Lze je rozdělit na náklady na prodané zboží, odbyty a správu.

Náklady na prodané zboží a výrobky představují přímý materiál, přímé mzdy a nepřímé výrobní náklady, které je možno rozdělit na fixní (jedná se o výrobní náklady, které se v průběhu výrobního cyklu nemění, např. odpisy a pronájem majetku používaného ve výrobě) a variabilní (výrobní náklady s proměnnou výší během výrobního cyklu, např. oprava a údržba, spotřebovaný materiál atd.).

Odbytové náklady, pro své zařazení do této kategorie, musí splnit podmínku logické souvislosti mezi daným nákladem a konkrétním výnosem. Proto se zde řadí především platy a provize obchodních zástupců, jejichž činnost je spojena s prodejem a tím pádem také s výnosy. Dále se zde mohou řadit platy a mzdy ostatních prodejních pracovníků (kam

můžeme zařadit např. skladníka, řidiče atd.), výstavy a veletrhy (které mohou přinést podniku potenciální výnosy), cestovné, reprezentace a školení (zkvalitnění prodejních pracovníků), pronájem a odpisy majetků používaných za účelem prodeje (zde patří např. dopravní prostředky, regály, sklady, poklady aj.).

Správní náklady představují náklady na zajištění chodu podniku. Řadí se zde např. odměny vedení, platy a mzdy administrativních pracovníků, pronájem a odpisy správních budov, výzkum a vývoj, marketing atd.

Hospodářský výsledek z běžných operací (operating income) představuje hospodářský výsledek z operační části výsledovky. Vzniká jako rozdíl položky hrubý zisk a operační náklady.

Zisky a ztráty (gains and losses) představují navýšení či snížení jmění z vedlejší činnosti, o kterých se nedá předpokládat pravidelné opakování. Jsou nepředvídatelné, tudíž se nedají použít při odhadu budoucích výsledků společnosti. Nejsou ale neobvyklé, ale jejich výše se nedá odhadnout, ale lze předpokládat, že se objeví v každém účetním období.

Neoperační tržby nebo náklady (other revenue and expenses) jsou podobné jako položka zisky a ztráty, ale liší se tím, že jsou pravidelné, tím pádem se dají předvídat a používat při odhadu budoucích výsledků.

Neobvyklé nebo mimořádné položky (unusual or infrequent items) jsou náhodné operace, u kterých nelze předpokládat, že se objeví v každém období. Určení, jaké operace se zde objeví, zcela závisí na konkrétním účetním. Můžou zde být zahrnuty například odpisy zásob, přehodnocení goodwill, jednorázový bonus zaměstnancům atd.

Hospodářský výsledek před zdaněním (income before taxes, EBT) je výsledek hospodaření dle US GAAP. Neslouží jako daňový základ, ten se vypočítává podle zcela odlišných pravidel.

Daň z příjmů (tax on income continuing operations) je daňový náklad zjištěný podle pravidel US GAAP. Nejedná se o odvedenou částku daně z příjmu.

Provozní výsledek hospodaření (income from continuing operations) zachycuje provozní hospodářský výsledek po zdanění.

Všechny dále uvedené položky se nazývají mimoprovozní, položky pod čarou či položky po zdanění.

Ukončené operace (discontinued operations) představuje samostatné, identifikovatelné operační jednotky, které se likvidovaly během období.

Změny metody (cumulative effect of change in accounting principle) zachycuje souhrnný vliv změny účetní metody. Položka má zobrazovat dopad změny na účetní jednotku od doby, kdy se účetní metoda začala používat do dne sestavení výkazů.

Mimořádné položky (extraordinary items) evidují neoperační události nebo transakce, které jsou neobvyklé a nepravdělné. Jedná se zejména o živelní pohromy a činy vlád.

Souhrnný hospodářský výsledek (comprehensive income) zahrnuje běžný hospodářský výsledek a ty nerealizované zisky a ztráty, které se nedají do běžného výsledku zahrnout.

US GAAP vyžaduje aby se uváděl zisk na akcii u všech veřejně obchodovaných akciových společností.<sup>10</sup>

## **2.7 Výkaz nerozděleného zisku**

Výkaz nerozděleného zisku je přehled všech změn ve jmění za období, které jsou výsledkem transakcí s majiteli, a jiných událostí (například oprava chyb) týkajících se nerozděleného zisku. Jednotná forma výkazu není stanovena, může být i součástí výkazu zisku a ztráty.

## **2.8 Výkaz cash flow**

Tento výkaz o peněžních tocích je povinnou součástí účetní závěrky, poskytuje uživatelům přehled aktuálního peněžního stavu společnosti. Podle US GAAP je proces tvorby výkazu rozdělen do dvou fází, v první fázi jsou vyloučeny tržby nebo náklady, které nemají peněžní dopad. Ve fázi druhé jsou položky rozděleny do jednoho ze tří bodu klasifikace:

- peněžní toky z operačních činností
- peněžní toky z investičních činností
- peněžní toky z finančních činností.

Výkaz může být, podobně jako v českém účetnictví, sestaven dvěma různými metodami, metodou přímou (direct method) a nepřímou (indirect method).

---

<sup>10</sup>BARTKOVÁ, H., PASEKOVÁ, M., Mezinárodní účetnictví, 1. vyd., OSTRAVA: VŠB-TU, 2006, ISBN 80-248-1181-2, 14 s.

Přímá metoda je více informativní, vyžaduje podrobnější rozčlenění peněžních toků a v tomto výkazu se nepočítá s hospodářským výsledkem. Pro jeho srovnání se stavem hotovosti se musí vykazovat zvláštní tabulka.

U nepřímé metody se musí odstranit následky časového rozlišení. Rozdíl mezi počátečním a konečným stavem v krátkodobých aktivech nebo pasivech má vliv na hospodářský výsledek a pro určení peněžního toku je potřeba výsledek upravit opačnou hodnotou.

## 2.9 Příloha

Příloha tvoří neodlučitelnou část finančních výkazů, jejím cílem je vysvětlení položek, které jsou obsaženy ve finančních výkazech. Příloha musí obsahovat ty informace, které slouží k doplnění výkazů, aby dohromady tento celek splnil požadavek plného sdělení (full disclosure).

Obvykle se v příloze uvádějí tyto údaje:

- Informace o transakcích se spřízněnými osobami
- Přehled dluhů
- Přehled investic
- Popis struktury vlastního kapitálu
- Popis struktury majetku
- Srovnávací výkazy za minulých 5 až 10 let
- Události po dni závěrky
- Nahodilé a nejisté skutečnosti
- Smlouvy a jednání
- Popis účetní politiky
- Pořízení a vyřazení důležitého majetku
- aj.<sup>11</sup>

---

<sup>11</sup> BARTKOVÁ, H., PASEKOVÁ, M., Mezinárodní účetnictví, 1. vyd., OSTRAVA: VŠB-TU, 2006, ISBN 80-248-1181-2, 16. s

### **3 Srovnání účetních výkazů dle české legislativy a US GAAP**

#### **3.1 Základní rozdíly obou způsobů účtování**

Při srovnání těchto stylů účtování je důležité mít na paměti jejich „právní základ“. České účetnictví je definováno zákonem a prováděcími předpisy (i s postihy za porušení těchto předpisů), zatímco US GAAP představují soubor účetních standardů, jejichž dodržování je pouze doporučováno, jejich porušení tedy není trestné, trestné je pouze klamavé tvrzení, že daný podnik účtuje ve shodě s US GAAP, ačkoliv tomu tak ve skutečnosti není. Povinné jsou pouze pro společnosti, které musejí mít své účetní výkazy ověřeny auditorem, což jsou veřejně obchodovatelné akciové společnosti. Povinností auditora je ověřit, zda dané účetní výkazy odpovídají zásadám US GAAP.

Účetnictví v České republice má přesně stanoveny postupy a metody, v přílohách vyhlášky č. 500/2002 Sb., která je prováděcím předpisem zákona o účetnictví (563/1991 Sb.) jsou uvedeny vzory rozvahy a výkazu zisku a ztrát, jejich uspořádání a označování položek. Je zde uvedena i směrná účtová osnova, kterou musí účetní jednotka při svém účtování dodržet. Navíc, v českých účetních standardech pro podnikatele jsou do detailu rozebrány některé složité účetní případy přímo s konkrétním postupem účtování. US GAAP nenařizuje metody ani postupy, záleží na účetní jednotce, jak se k danému účetnímu případu postaví, konečný výsledek se ale musí se standardy shodovat. Samotné účtování nemá stanovenou žádnou směrnou účtovou osnovu, ve skutečnosti se o číslování účtů US GAAP vůbec nezmiňuje, účtování lze provádět i pouze slovním popisem.

Účetní výkazy nemají určenu žádnou pevnou formu a strukturu. US GAAP nabízejí pouze příklad formálního uspořádání s vysvětlením jednotlivých položek. I zde se účetní jednotky řídí zásadou podstatnosti, z čehož vyplývá možnost variantních úprav jednotlivých výkazů dle potřeb společnosti, na rozdíl od českých výkazů, které jsou u všech společností totožné a možnost variability je téměř vyloučená.

#### **3.2 Provázanost s daňovým systémem**

Dalším podstatným rozdílem obou účetních systémů je jejich návaznost na systém daňový. Ve Spojených státech je finanční účetnictví zcela odděleno od daní. Podnikoví účetní neznají daňová pravidla, která jsou velmi obsáhlá a každoročně se mění. Naopak česká legislativa vytváří z účetnictví podklad pro daňové účely. A jelikož se účetní výkazy v podstatě rovnají výkazům daňovým, jsou ty účetní předmětem kontrol finančních úřadů. I toto je jedním z důvodů, proč je české účetnictví přesně formulováno právními předpisy a účetní výkazy mají pevně stanovenou formu. Od českých účetních se předpokládá znalost daňových pravidel.

### **3.3 Srovnání účetních výkazů**

Jak již bylo uvedeno, základní odlišností účetních výkazů je jejich pevně stanovená forma na jedné straně a možnost volby na základě zásady podstatnosti na straně druhé.

#### **3.3.1 Rozvaha**

V obou systémech je rozvaha hlavním výkazem podniku, který zachycuje majetek, finanční krytí a závazky. Odlišné je již základní členění rozvahy, zatímco v českém účetnictví je rozvaha rozdělena na aktiva a pasiva, účetní standardy v USA rozvahu člení na aktiva, závazky a jmění. Závazky a jmění se obsahově shodují s českým výrazem pasiva.

#### **Aktiva**

Ačkoliv v českých právních předpisech chybí definice pojmu „aktiva“, významově se tyto položky shodují v obou stylech účtování. Liší se ovšem ve způsobu řazení položek. České účetnictví řadí aktiva od nejméně likvidních po nejlikvidnější položky. US GAAP volí opačný způsob, od nejvíce po nejméně likvidní části majetku podniku.

Zatímco v českém účetnictví jsou aktiva rozdělena do 4 hlavních skupin (Pohledávky za upsaný základní kapitál, Dlouhodobý majetek, Oběžná aktiva, Časové rozlišení), US GAAP člení „pravděpodobné budoucí ekonomické výhody“ pouze na běžná a stálá aktiva.

Běžná aktiva (US GAAP) lze dle obsahového vymezení přirovnat ke dvěma hlavním skupinám aktiv v českém účetnictví, a to k oběžným aktivům a časovému rozlišení. V běžných aktivech se uvádí položky peníze, pohledávky, zásoby, časové rozlišení a ostatní

běžná aktiva. Položka peníze se shoduje s „českým“ krátkodobým finančním majetkem, s tím rozdílem, že dle US GAAP se peněžní ekvivalenty (jako např. šeky, poukázky, ceniny) vykazují jako samostatná položka, kdežto česká legislativa je řadí k položce peníze, tedy k hotovosti v pokladně.

Dle US GAAP se při členění pohledávek nerozlišuje doba jejich splatnosti, naopak v českém účetnictví je rozdělení na krátkodobé a dlouhodobé pohledávky velmi podstatné. Hlavní části jsou pohledávky z obchodního styku (český ekvivalent: pohledávky z obchodních vztahů), zvláštní položkou řazenou do pohledávek jsou dle US GAAP rezervy na nedobytné pohledávky. České účetnictví navíc oproti americkým standardům mezi pohledávky řadí i odloženou daňovou pohledávku a zejména dohadné účty aktivní. Tento pojem se v US GAAP nevyskytuje vůbec, nevyfakturované dodávky se evidují jako pohledávky z obchodního styku, nezáleží zde na fakturaci, ale na převodu vlastnických práv k dodávané zboží.

V zásobách se vyskytují odlišnosti vyplývající zejména z neexistence pojmu „nedokončená výroba“, dle US GAAP se nedokončená výroba, tak jak je známá v české legislativě, řadí do polotovarů, kde se zachycují pouze polotovary určené pro výrobu, nikoliv určené k prodeji. I zde je patrný rozdíl, české účetnictví polotovary nijak nerozlišuje. Vůbec se v položce zásob dle amerických standardů neevidují zvířata.

Časové rozlišení se v základní tezi shoduje, pouze české účetnictví je rozšiřuje o položku komplexních nákladů příštích období, jež umožňuje sledovat všechny náklady vztahující se k jednomu účelu. Jak již bylo uvedeno, časové rozlišení je dle US standardů řazeno jako součást běžných aktiv, v českém účetnictví tvoří v rozvaze samostatnou skupinu aktiv.

Položka ostatní běžná aktiva, která zachycují běžná aktiva, která nelze zařadit do žádné jiné položky, pouze dokládá benevolentnost US GAAP, v českém účetnictví má každá položka dané umístění, tudíž by tato položka byla zcela zbytečná.

Stálá aktiva (US GAAP) mají podobné obsahové vymezení jako položka dlouhodobý majetek českého účetnictví. I další členění je podobné, oba styly účtování se shodují v obsahovém vymezení pojmů dlouhodobý hmotný majetek a dlouhodobý nehmotný majetek. Nutno uvést, že US GAAP nestanoví ani nevyžaduje žádné finanční limity pro zařazení majetku mezi dlouhodobý.

Položka investice, vedená dle US GAAP, se v podstatě obsahově shoduje s položkou dlouhodobý finanční majetek české legislativy. Oproti krátkodobému finančnímu majetku lze



v položce investice nalézt také finanční rezervy (např. penzijní fond), které jsou v Česku definovány jako cizí zdroj financování.

České účetnictví přidává do členění dlouhodobého majetku také položky pěstitelské celky trvalých porostů a základní stádo a tažná zvířata. Takové či obsahově podobné položky se v US standardech nevyskytují.

Pohledávky za upsaný základní kapitál je položkou, jež se vyskytuje pouze v české úpravě. Dle US GAAP se takováto položka nesmí vykazovat jako pohledávka, ale jako opravná položka (se záporným znaménkem) ve vlastním kapitálu.

Naopak oproti českému účetnictví se dle US GAAP eviduje položka ostatní aktiva, ve které se objevuje např. odložená daň.

### **Závazky a jmění (Pasiva)**

Závazky a jmění odpovídají českému pojmu pasiva. Obojí slouží k evidenci položek, které jsou určené k financování aktiv. Pominutím některých odlišností můžeme závazkům přiřadit „české“ cizí zdroje a jmění lze porovnávat s vlastními zdroji.

Základní odlišností položek závazky a cizí zdroje je skutečnost, že české účetnictví řadí mezi cizí zdroje spolu se závazky také rezervy. Samotné závazky jsou v obou případech členěny na krátkodobé a dlouhodobé a hranice dlouhodobosti je rovněž totožná, 1 rok.

Dle US GAAP je položka jmění definována především pro akciové společnosti, pro něž jsou US GAAP tvořeny. Tomu odpovídá i další členění, které se od české úpravy účetnictví liší, důvodem je skutečnost, že česká legislativa musí sloužit i ostatním společnostem, nejen akciovým.

Nominální hodnota jmění představuje český základní kapitál. Emisní ážio, které tvoří dle US GAAP samostatnou položku je v Česku zahrnuto do kapitálových fondů. Rezervní fond nejsou účetní jednotky ve Spojených státech povinny tvořit, proto s ním ani účetní standardy této země nepočítají. Fondy ze zisku jsou součástí nerozděleného zisku, kde se nerozlišuje, zda je tento zisk ziskem let minulých či běžného období. V českém účetnictví je zisk členěn do položek výsledek hospodaření minulých let a výsledek hospodaření běžného účetního období.

US GAAP klasifikaci jmění rozšiřuje o obsáhlý hospodářský výsledek minulých let a ostatní jmění, kde se evidují např. nepeněžitě dary.

### **3.3.2 Výkaz zisku a ztráty**

Tento výkaz se v obou systémech velmi liší. Česká legislativa jej podrobně člení na jednotlivé skupiny nákladů a výnosy (např. osobní náklady, daně a poplatky, prodej dlouhodobého majetku atd.) a ty jsou řazeny do tří hlavních částí výsledovky dle závislosti na tom, zda jsou vázány na hlavní činnost podniku (provozní část výsledovky), případně se týkají činnosti spojené s cennými papíry (finanční část výkazu, platí pro podniky, které nemají obchodování s cennými papíry jako hlavní činnost) nebo vznikly z mimořádných důvodů (mimořádná část výsledovky).

US GAAP výsledovku dělí pouze na část operační a neoperační. Operační část sleduje náklady a výnosy, které vznikly v hlavní činnost podniku kdežto neoperační se zabývá vývojem nákladů a výnosů z vedlejších činností účetní jednotky. Navíc se zde vyskytují tzv. mimoprovozní položky, které se uvádějí již zdaněné pod výsledkem hospodaření. Veškeré náklady ať už operační nebo neoperační části jsou shrnuty do jedné položky náklady (resp. ztráty) a veškeré výnosy rovněž do jedné položky výnosy (resp. zisky).

Rozdíl se objevuje také v položce daň z příjmu, v českém účetnictví se zde vykazuje daň vypočtená na základě daňových pravidel, kdežto v systému US GAAP se zde zachycuje náklad, který se skutečnou vypočtenou daní dle daňových pravidel USA nemá nic společného.

Z čehož také vyplývá rozdíl v analytické evidenci, kdy v systému US GAAP zcela odpadá nutnost vést analytiku daňově uznatelných a neuznatelných nákladů.

### **3.3.3 Výkaz cash flow**

Tyto výkazy si jsou velmi podobné. V obou případech je povolena volba mezi metodou přímou a nepřímou. Odlišnost se objevuje při pohledu na definice peněžních prostředků a zejména jejich ekvivalentů. US GAAP řadí do skupiny peníze v aktivech také krátkodobé obchodovatelné cenné papíry, které jsou v českém výkazu cash flow řazeny do peněžních toků z finanční činnosti.

### **3.3.4 Výkaz nerozděleného zisku (výkaz o změnách vlastního kapitálu)**

Výkaz nerozděleného zisku (US GAAP) se zabývá širší oblastí než výkaz o změnách vlastního kapitálu (česká legislativa). Je zde možnost zařadit také např. opravy chyb

z minulých účetních období. Výkaz o změnách vlastního kapitálu se zabývá výhradně sledováním pohybu změn v položce vlastní kapitál.

### 3.4 Shrnutí

Ačkoliv oba účetní systémy vycházejí z jiných historických i právních základů, a v případě US GAAP se v podstatě ani o účetní systém nejedná, dá se říci, že mají mnoho společného. Je to zřejmé, peníze jsou pořád peníze, ať se nacházejí v České republice či ve Spojených státech. Je pravdou, že obsahová náplň některých položek se liší, ale toto je pouze důsledek jiného vymezení daných pojmů a struktury výkazů.

Jak již bylo řečeno, US GAAP jsou primárně určeny akciovým společnostem, tomuto je přizpůsobena zejména rozvaha a její část jmění, která přímo hovoří o nominální hodnotě jmění a emisním áziu jako o svých základních položkách. Tato skutečnost nicméně nebrání použití výkazů US GAAP pro společnosti jiných právních forem. Je pouze nutné ty položky, které jsou přímo určeny akciovým společnostem přizpůsobit právní formě konkrétní účetní jednotky. Při možnosti variability, kterou US GAAP nabízí by to neměl být zásadní problém.

Oproti tomu, české účetní výkazy, které jsou definované řadou právních předpisů, jsou formulovány obecně, nikoliv jen pro jednu preferovanou formu společnosti. Jsou využívány nejen obchodními společnostmi a podnikateli, ale také neziskovými organizacemi či orgány státní správy.

Je velmi obtížné oba styly účtování hodnotit, či jeden vyzdvihnout jako lepší. Oba jsou nastaveny tak, aby splňovaly to, co se od nich očekává. Umožňují vést účetnictví tak, aby mohlo podávat věrný a poctivý obraz o majetku a finanční situaci podniku. V oblastech, ve kterých se výrazněji odlišují, jsou rozdíly dané především historickým vývojem a zvyky v daných zeměpisných šířkách.

## **Závěr**

Tato bakalářská práce pojednává o dvou zdánlivě zcela odlišných účetních stylech, US GAAP a české úpravě. Ovšem při detailnějším pohledu je zřejmé, že jsou si velmi podobné. Tato podobnost i veškeré rozdíly jsou uvedeny v kontextu právních a daňových souvislostí. Jsou zde uvedeny jednotlivé výkazy a jejich členění, které se v některých případech značně odlišuje, což je důsledek jiných právních a podnikových zvyklostí.

Zabývá se základními rozdíly a porovnává jednotlivé položky obou účetních stylů a hledá příčiny těchto rozdílů. Ty lze zpravidla nalézt v historickém vývoji samotného účetnictví a pochopitelně také ve zcela odlišném pohledu na daňovou problematiku, která v českém účetnictví je s účetnictvím úzce spojena, kdežto podle US GAAP je zcela oddělena.

Cíl bakalářské práce, tedy vzájemné srovnání účetních výkazů, byl splněn.

## Seznam použité literatury

1. AMBROŽ, J. *Účetní závěrka od A do Z*. 1. vyd. PRAHA: Koršach, 2007. 176 s. ISBN 978-80-86296-15-9.
2. BARTKOVÁ, H, PASEKOVÁ, M. *Mezinárodní účetnictví*, 1. vyd. OSTRAVA: VŠB-TUO, 2006. 170 s. ISBN 80-248-1181-2.
3. DOLEŽAL, J. a kol. *Finanční účetnictví*, 1. vyd. PRAHA: Grada, 1992. 304 s. ISBN 80-85623-10-2.
4. KOLEKTIV AUTORŮ. *Účetní závěrka 2007*. 1. vyd. PRAHA: ASPI Publishing, 2007. 524 s. ISBN 80-7357-211-7.
5. KOVANICOVÁ, D. *Finanční účetnictví – světový koncept*, 1. vyd. PRAHA: Polygon, 2006. 526 s. ISBN 80-7273-129-7.
6. KOVANICOVÁ, D. *Jak porozumět světovým, evropským, českým účetním výkazům*. 1. vyd. PRAHA: Polygon, 2004. 304 stran. ISBN 80-7273-095-9.
7. KOVANICOVÁ, D., KOVANIC, P. *Poklady skryté v účetnictví, I. díl*, 1. vyd. PRAHA: Polygon, 1995. 256 s. ISBN 80-901778-4-0.
8. MLÁDEK, R. *Světové účetnictví III IFRS – US GAAP, I. díl*. 1. vyd. PRAHA: Linde, 2005. 416 s. ISBN 80.7201-519-2.
9. RYNEŠ, P. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka pro podnikatele 2004*, 1. vyd. OSTRAVA: Anag, 2004. 800 s. ISBN 80-7263-204-3.

Prohlašuji, že

- byl(a) jsem seznámen(a) s tím, že na mou diplomovou (bakalářskou) práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo,
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně ke své vnitřní potřebě diplomovou (bakalářskou) práci užít (§ 35 odst. 3),
- souhlasím s tím, že jeden výtisk diplomové (bakalářské) práce bude uložen v Ústřední knihovně VŠB-TUO k prezenčnímu nahlédnutí a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové (bakalářské) práce. Souhlasím s tím, že údaje o diplomové (bakalářské) práci, obsažené v Záznamu o závěrečné práci, umístěném v příloze mé diplomové (bakalářské) práce, budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO,
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona,
- bylo sjednáno, že užít své dílo – diplomovou (bakalářskou) práci nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne .....

.....  
jméno a příjmení studenta

Adresa trvalého pobytu studenta:

Světlovská 124, Krmelín 739 24